

KONAN UNIVERSITY

## 公認会計士からみた会社法の会計・監査実務

|     |   |
|-----|---|
| 著者  | 古田 清和   |
| 雑誌名 | 甲南会計研究  |
| 巻   | 1   |
| ページ | 55-68   |
| 発行年 | 2007-03   |
| URL | <a href="http://doi.org/10.14990/00000200">http://doi.org/10.14990/00000200</a> |

---

# 公認会計士からみた会社法の会計・監査実務

甲南大学会計大学院 教授 古田 清和

---

## 1 会社法の概要

### (1) 会社法改正の基本方針

近年、会社法制に関しては、実務界からの要望または社会経済情勢の変化への対応を意図とし、短期間に多数回にわたり部分的な改正が行われてきた。平成18年度の改正にあたっては、「会社法制の現代語化」に係る基本方針と「実質改正」に係る基本方針の2つ掲げられており、これに基づいて形式的・実質的に大規模な改正が行われた。前者は利用者にとってわかりやすく、利用しやすい内容にするための法典の統合・再編成を含む形式的改正であるが、後者は法制度の内実に踏み込んでおり、短期間で多数回にわたる部分的な改正による制度間の不整合をなくし全体的な整合性を図り、最近の社会経済情勢の変化である企業統治の実効性の確保、資金調達手段の改善、企業活動の国際化へのより一層の対応のため、各種制度について見直されている。

### (2) 実質的な改正事項

実質的な改正事項は大きく規制緩和・制度間不均衡の是正・規律の強化の三つに区分される。

規制緩和については、経済の実態を踏まえ、規制により生ずるメリット・デメリットを重視し、規制によって得られる利点の明確化と迅速かつ効率的な企業経営を確保するためのものである。また、「ある種の制度を認めた場合に問題とすべき弊害があるかどうか」または「本来制限を課さなければならないのはどういった場合か」という観点より整理することで、当事者の選択肢の拡大を図っている。これにより、機関設計の選択肢の拡大、合併対価の柔軟化、株式・新株予約権・社債制度に係る各種の見直しなど、会計・監査に影響を与える項目が出ている。

制度間不均衡の是正については、経済の実態はほぼ同一であるものの、各行為の歴史的背景その他の事由により、規制が不整合となっているものが存在するため、これらの整合性を図る是正措置を講じている。

規律の強化については、わが国の経済活力の向上に資するため合理的な規制体系を構築するという観点より、関係者の利害調整を適切に行うため、実質的な規律の強化を図る改正が行われている。そのなかでも法令遵守の確保について、取締役の職務執行が法令・定款に適合することを確保するための体制構築と会社の業務の適正性を確保するための体制構築に関する基本方針いわゆる内部統制の構築が定められた(会社法第348条第3項第4号、第4項、第362条第4項第6号)。

情報開示の充実について、その主な内容は以下の通りになり、実務家の立場から見ると従来の財務諸表が激変したとも言える。

①貸借対照表の公告義務主体の拡大(会社法第440条)

②株主資本等変動計算書など計算書類の種類の拡大(会社法第435条第2項、会社計算規則第127条)

- ③連結計算書類作成主体の拡大(会社法第444条第1項)
- ④会計監査人の責任免除の制限(会社法第424条)
- ⑤会計監査人を株主代表訴訟の対象(会社法第847条)

### (3) 会社法関係法務省令の公布

会社法関係法務省令が会社法施行規則(以下「施行規則」という)・会社計算規則(以下「計算規則」という)・電子公告規則として平成18年2月7日に確定公布された。施行規則においては会社法の規定により委任された各項目について定められている。

- ①親会社および子会社の定義
- ②株主総会等を招集する際に決定すべき事項
- ③株主総会参考書類および議決権行使書面等の記載事項等
- ④役員の選解任に係る事項
- ⑤各会社において決議等の対象となる体制その他業務の適正を確保するための体制に関する事項
- ⑥会計参与報告の内容
- ⑦事業報告の内容
- ⑧株式会社の清算に関する事項
- ⑨社債権者集会にかかる事項その他社債に関する事項
- ⑩組織再編行為を行う際の事前・事後備置書面の内容
- ⑪特殊決議・総株主同意を必要とする対価の内容
- ⑫株主代表訴訟における提訴請求の方法に関する事項その他の事項

また、計算規則においては会社の計算に関する次の項目が定められている。

- ①会計帳簿の記帳
- ②計算書類等の種類、計算書類等の表示
- ③計算関係書類の監査の手続き
- ④計算書類等の株主への提供
- ⑤計算書類の公告等
- ⑥剰余金の計算
- ⑦分配可能額の計算
- ⑧組織再編行為に係る会社の計算その他の事項

このような状況のなかで、会計や監査の実務に従事するものにとって、留意する点あるいは問題となる点が少なくないため\*1、計算書類・内部統制・会計監査の三つの視点に絞ってみていくことにする。

## 2 計算書類

### (1) 決算および株主総会への影響

各事業年度において作成すべき計算書類等が変更され、これらの計算書類等(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、附属明細書)は、監査役及び会計監査人の監査を受けなければならない(会社法第436条)。特に会計監査人設置会社の場合、監査役と会計監査人で役割分担がされ

---

\*1 計算書類に関する改正点は多いためここでは「包括利益」「過年度事項」「役員賞与」を中心にしている。

ている。計算書類及びその附属明細書は監査役（監査役会または監査委員会）と会計監査人の双方の監査を受けるが、事業報告及びその附属明細書は監査役（監査委員会）の監査のみ受けることになった。各事業年度において作成すべき計算書類等が大きく変更されている。

| 旧商法(旧商法第281条 1 項)  | 会社法(会社法第435条 2 項)  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・営業報告書</li> <li>・利益処分案<br/>(若しくは損失処理案)</li> <li>・附属明細書</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・損益計算書</li> <li>・事業報告</li> <li>・その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるもの(株主資本等変動計算書である)</li> <li>・附属明細書</li> </ul> |

上記のとおり、営業報告書の名称が「事業報告」となり、利益処分案(若しくは損失処理案)にかえて、「その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるもの」の作成が必要となる。これは、計算規則第127条に記載されている「株主資本等変動計算書」が該当する。このほかに注記表(計算規則第128条)がある。

会社法のもとでは、会社法第435条第2項により作成しなければならない計算書類は、「貸借対照表」及び「損益計算書」の他に、「株主資本等変動計算書」及び「個別注記表」の4つから構成される。さらにこれらの附属明細書も作成しなければならない(計算規則第90条、第91条)。また会社法第444条により連結計算書類を作成する場合には、各々に関して4種類の連結ベースの計算書類(計算規則第93条)が作成される。個別計算書類及び連結計算書類に関しては、現行の利益処分案等が除かれるなど、従来に比べ形式面、実質面共に大幅な変更がなされている。

なお、会社法第441条で新設された「臨時計算書類」については計算規則第92条で、会社法第492条等により作成される「清算株式会社の計算書類等」については施行規則第144条、第145条によるべきことが規定<sup>\*2</sup>されている。

次に個々の内容についてみると、貸借対照表の見直し(計算規則第104条～第117条)がある。資産及び負債の各勘定の定義及び科目名については、現行の財務諸表等規則ないしは連結財務諸表規則(以下財務諸表等規則等)の条文とはほぼ同様な規定となっている。また、従来の「資本の部」に代わり、株主資本、評価・換算差額等、新株予約権、少数株主持分からなる「純資産の部」が設けられた。この見直しについては、表示区分名の変更にとらえるべきではなく、開示項目全体にかかる修正にとらえるべきである。

また、計算規則第118条から第126条で、損益計算書の見直しが行われ、従来の経常損益の部、特別損益の部等の区分がなくなり、条文の文言も含めて従来の商法施行規則等よりもさらに財務諸表等規則等への一体化が進められている。また当期純損益が最後とされ、当期末処分損益の区分は削除され株主資本等変動計算書に整理されている。さらに任意規定として「包括利益」を損益計算書等に記載することができる(計算規則第126条)としている。この包括利益<sup>\*3</sup>については、国際的には議論が煮詰められているところであるが、現在の日本の会計の中で位置づけを明確にしているものはなく、あいまいな状況と言わざるをえない。

\* 2 財産目録及び貸借対照表を作成することになる。

\* 3 IASBが2003年9月にホームページで公表したプロジェクト・サマリーを参照されたい。

株主に提供する計算書類には、過年度事項(前期以前の貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書に表示すべき事項)を併せて提供することができることとなった。この場合、会計方針の変更その他の正当な理由により過去の計算書類と異なるときは、修正後の過年度事項を提供することを妨げないものと規定(計算規則第161条第3項)されている。この規定は、過年度計算書類の項目に関して遡及修正を認めるものである。従来は「前期損益修正」により処理するのが慣行であったが、この規定により、開示項目・開示方法と文言の解釈について、従来の実務慣行が見直しされることになる。

株主資本等変動計算書が計算規則第127条において新設されている。従来の利益処分案にとってかわったものではない。資本取引により損益計算書を経由せずに純資産の部の各科目が変動する事象が増加しているため、株主資本等変動計算書として新たな表を作成することとされた。株主資本等変動計算書は、純資産の部の計数を変動させる取引(剰余金の配当、資本金の減少による資本準備金の増加、自己株式の処分による剰余金の増減、準備金の減少による剰余金の増加等)、損益取引の範疇に含まれない取引について、独立した計算書類として制度化されるものである。また、利益処分ないし損失処理に関する議案については、「剰余金の配当」、「資本の部の係数の変動」、「役員賞与」等他の手続に吸収するものとし、会社法上は、特に規定しないものとされる。利益処分ないし損失処理に関する議案がこれから決議すべきものを示していたのに対して、株主資本等変動計算書<sup>\*4</sup>は決議に基づき処理された結果を示しており、対応する事業年度も異なることから、過渡期として混乱を招く恐れがあり、注意喚起をしておく必要がある。

注記表の新設が計算規則第128条から第144条で行われ、貸借対照表又は損益計算書の注記とされていた事項は一括して「注記表」に記載することとされた。さらに注記表には、継続企業の前提、リース、税効果等の注記まで大幅に拡大された事項を記載することとされており、ほぼ財務諸表等規則等と同様なものとなっている。なお、公開会社<sup>\*5</sup>でない会社(会計監査人設置会社を除く)については、一部の省略が可能である。また計算書類は個別財務諸表及び連結財務諸表共に作成されるが、計算規則第145条をもとに、個別の各計算書類のみに関してその内容を補足する重要な事項(有価証券の明細、有形固定資産及び無形固定資産の明細、引当金の明細他)について附属明細書を作成することになる。

計算書類作成後、内容の確定までに必要な手続について、旧商法と会社法の主な相違点は以下のとおりである。

\* 4 計算書の様式及び内容については、企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」(いずれも2005年12月27日確定公表)に沿ったものである。

\* 5 会社法第2条における公開会社とは、定款による株式の譲渡制限のない会社をいう。

| 旧 商 法  | 会 社 法  |
|--|--|
| 例えば商法特例法上の大会社は、定時総会の8週間前までに取締役会の承認を得た計算書類等を監査役会並びに会計監査人に提出する必要があるため、仮に監査手続が早期に終了しても、8週間経過するまでは株主総会を開始できない。 | 監査役、会計監査人に計算書類等を提出してから一定期間を経過しなければ定時株主総会を開催できないとする規程は廃止されている。<br>(計算関係書類の提出日を基準として定時総会の期日が決定することになる。しかし監査を実施するために必要な期間が十分に確保される必要がある。)             |
| 監査役会設置会社においては、計算書類等を作成した場合は、まず取締役会で承認を受けてから、監査役会並びに会計監査人に提出する必要がある。  | 計算書類等を会社が作成し、これを監査役及び会計監査人に提出し、双方の監査手続を終えてから、取締役会設置会社の場合は取締役会の承認を受ける(会社法第436条)。  |
| 大会社で、かつ有価証券報告書を作成すべき会社(継続開示会社)について、連結計算書類の作成が義務付けられている。  | 左記に加え、それ以外の会計監査人設置会社では任意で連結計算書類の作成が可能となる。  |
| 監査役会並びに会計監査人に計算書類等が提出された後の監査手続の流れ並びに監査報告書の提出期限について規定がある。   | 監査手続を経て取締役会の承認を得た計算書類及び事業報告並びに監査報告を株主総会の招集通知に添付し株主宛に提供することを定めている(会社法第437条)が、監査手続の流れ並びに監査報告書の提出期限等の詳細については定められていない。なお、会計監査報告の通知期限については法務省令で定められている。 |

招集通知の発送期限、通知方法については、会社法では、以下のとおり公開会社と非公開会社、さらに取締役会設置会社と非設置会社でその発送期限が異なっている点が特徴的である。

| 旧商法(商法第232条)                                  | 会社法(会社法第299条)   |
|---|---|
| 原則：総会日の2週間前までに発送<br>例外：譲渡制限会社では定款で1週間前までは短縮可能 | 原則：総会日の2週間前までに発送<br>例外1：総会日の1週間前までに発送(非公開会社で書面若しくは電磁的方法による議決権行使を認めない場合)<br>例外2：定款で定める時期まで短縮<br>(取締役会非設置会社で、書面若しくは電磁的方法による議決権行使を認めず、かつ定款で発送期限を1週間前より短く定めた場合) |

また、通知方法については、従来は書面若しくは電磁的方法によることが必要と解されていたが、会社法では原則として書面若しくは電磁的方法によることが必要であるものの、例外的に取締役会非設置会社で、書面若しくは電磁的方法による議決権行使を認める旨の定めがない場合、例外的にそれらによらない場合も認められる(会社法第299条)。

## (2) 会計参与制度

すべての会社は、定款に規定することにより、会計参与を置くことができる(会社法第374条から第380条)とされた。この制度は主として中小企業の計算書類の適正性を担保する制度として設けられたものである。会計参与は取締役等と共同で計算書類等を作成し、株主総会において計算書類等の作成について株主が求めた事項について、説明をする義務がある。また、株式会社とは別に計算書類等を5年間保存し、株主や会社債権者から計算書類等の閲覧を請求された場合には、開示しなければならない。会計参与になれるのは、公認会計士(監査法人を含む)、税理士(税理士法人

を含む)であるが、株式会社またはその子会社の取締役、監査役、執行役、会計監査人または支配人を兼ねることはできない。会計参与は株主総会で選任され、任期や報酬等については取締役と同様の規律に従う。また、会社・第三者に対する責任については、社外取締役と同様の規定が適用され、株主総会に対する責任については、株主代表訴訟の対象となる。なお、会計参与の氏名または名称は、登記される。会計参与は、会計に関する有資格者として計算書類の作成の適正さを担保する役割が期待されている。そのため計算書類への関与の内容(会社と合意した職務事項、採用した会計方針及び作成資料の種類や作成過程・方法等)を、会計参与報告に記載し、会計事務所等で備置きにより株主・債権者に開示することが規定(施行規則第102条から第104条)されている。

では、この制度を具体的にどのように運用していくのか、緒についたばかりであり効果とともに不透明である。しかしながら、財務組織が未熟なベンチャー企業や新興企業にとってはうまく活用することが期待されるが、今後、実務慣行が積みあがっていくものと考えられる。

### (3) 純資産の部における計数の変動

#### ①概要

株式会社は、いつでも、株主総会の決議によって、資本金・準備金・剰余金を変動させることができる。純資産の部の計数と変動とは、原則として、資本金・準備金の増加または減少、剰余金の資本金または準備金への組入れ、任意積立金の積立てなどのすべての純資産の部の計数の変動を指している(会社法第447条、第448条)。これらの手続は、臨時株主総会においてもできるようになる。会社法第447条から第451条において、資本金、準備金、剰余金間の振替のケースが拡大された。それらの条文に対応するそれぞれの額の増加額ないし減少額の範囲が規定されている\*6(資本金・準備金・剰余金の変動規定の新設、計算規則第48条から第52条)。

親会社株式及び自己株式の取得に関する規定について、子会社により親会社株式を例外的に取得できる場合に関して、会社法第135条の規定を補足するものとして、施行規則第23条により吸収分割、株式交換等のケースが規定されている。また、自己株式を取得する際の会社法第155条の規定を補足するものとして施行規則第27条により無償取得、現物配当等による取得のケースが規定されている。

会社法第141条第2項にいう「一株当たり純資産額」の算定については、資本金、準備金等の合計から自己株式等を控除した額を「基準純資産額」とし、自己株式を除く「基準株式数」等をもとに算定する旨\*7が規定されている(注記表等の他の箇所でもこの算定方法が適用される)(施行規則第25条)。

会社の計算等(施行規則第五章)の具体的内容に関しては、施行規則第116条により計算規則によるべきことが規定されている。施行規則第117条から第128条においては、会社法第435条第2項で計算書類とは別に新設された「事業報告」及びその附属明細書に記載すべき内容が規定されている。これは従来の営業報告書のうち計算に関連する事項を除いた部分を引き継ぐものであるが、社外取締役に関する事項、会社の支配に関する基本方針(買収防衛策等)等の広範な事項を含んでおり大幅な改正がなされている。

今回の改正により、従来は区分されていた利益配当、中間配当、資本および準備金の減少に伴

\* 6 算定の基礎となる科目は、企業会計基準第5号(2005年12月9日公表)「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」に沿ったものである。

\* 7 企業会計基準適用指針4号(2006年1月31日改正)「一株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」34項～36項他と実質的な内容は変わらない。

う払戻し、自己株式の有償取得が剰余金の分配として整理された。なお、分配可能額は、現行の実質を変更することなく、最終の貸借対照表を基礎に、留保利益から自己株式の価額等及び当期に分配した金銭等の価額を控除する方法で算定する(会社法第461条第2項)。また、期中において決算手続に準じた手続を行うことにより、分配可能額にその時までの期間損益を反映させることもできる。委員会等設置会社と監査役(会)設置会社とでの制度間の不均衡が是正されたものでもある。また、会社が配当する財産は金銭に限定されず、現物配当ができることになった(同第454条第4項)。なお、会社が現物配当を行う際の株主総会の決議は、原則として特別決議でなければならないが、株主に金銭分配請求権(その現物の配当財産に代えて、金銭を配当\*8することを株式会社に対して請求する権利)を与える場合は普通決議でよい(同第309条2項10号)。

会社法第445条第4項により剰余金を配当した際には、資本準備金と利益準備金の合計が資本金の四分の一(基準資本金額)に達するまで、準備金計上限度額(基準資本金額までの不足額)と金銭ないし現物配当の十分の一のいずれか小さい額を準備金として計上しなければならない。資本剰余金を源泉とした場合は資本準備金、利益剰余金を源泉とした場合は利益準備金となり、区分して計上される(計算規則第45条、第46条剰余金の配当\*9に関する見直し)。

| 配当財源の種類 |           | 原則      | 特 則 ※2 |
|---------|-----------|---------|--------|
| 金銭配当    |           | 普通決議    |        |
|         | 中間配当 ※1   | 取締役会の決議 |        |
| 現物配当    | 金銭分配請求権あり | 普通決議    |        |
|         | 金銭分配請求権なし | 特別決議    |        |

株式会社は、期中に決算手続に準じた手続を行うことができる(会社法第441条第1項)。これにより臨時決算日における貸借対照表および損益計算書を作成し、当該貸借対照表に基づき剰余金を分配することができる。臨時計算書類の作成方法は法務省令に定められる。もちろん、これらの臨時計算書類も、監査役及び会計監査人の監査を受け、取締役会の承認が必要になる。臨時計算書類は株主総会の承認も必要であるが、法務省令で定める要件に該当する場合は、株主総会の承認は不要である(同第4項)。

旧商法では、資本準備金と利益準備金の合計額が資本金の1/4になるまで、利益処分として支出する金額の1/10以上、中間配当額の1/10を、利益準備金として積み立てなければならないことになっていた。会社法では、準備金(資本準備金と利益準備金の総称)の金額が資本金の1/4になるまでは、剰余金の配当により減少する剰余金の金額の1/10を準備金として積み立てなければならないこととなる(会社法445条第4項)。なお、利益性の剰余金を配当する場合は利益性の剰余金から、資本性の剰余金を配当する場合は資本性の剰余金から、準備金を積み立てることになると思われる。また、旧商法では、準備金の取崩については、その取崩額は、資本金の1/4相当額を超える金額までという制限がついているが、会社法ではこの制限がなくなっており、全額取り崩すことも可能である。

\* 8 配当金を受領した株主側の会計処理に関しては、企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」(2005年12月27日確定公表)による。

\* 9 ※1 取締役会設置会社が、定款で規定した場合。

※2 次のいずれにも該当する会社が、定款で規定した場合。

①取締役会設置会社

②会計監査人設置会社

③監査役会設置会社または委員会設置会社

④取締役の任期が、選任後1年以内の最終決算期に関する定時株主総会の終結



分配可能額を算定するには、会社法第446条により「剰余金の額」の算定が基礎となるが、最終事業年度末日ないし末日後(最終事業年度がない株式会社における成立の日後も含む)の剰余金からの控除額に関する範囲がそれぞれ計算規則第181条ないし第182条で規定されている。また、会社法第452条では株主総会の決議により従来の利益処分案等に相当する剰余金の処分(剰余金の他科目振替)を行なう旨の規定があるが、その際の処分可能な剰余金に関する規定が計算規則第183条にてなされている。会社法で新設された臨時決算制度(会社法第441条他)にもとづく分配可能額(会社法第461条第2項)についての算定方法に関する補足規定と臨時計算書類の損益についての補足規定(計算規則第184条、第185条)が設けられている。

企業結合・事業分離関連の会計基準等が適用されるに伴い多額の「のれん」が計上されることが想定されるため、正ののれん及び繰延資産の合計額が資本金及び準備金の合計額を超えた場合、超過額の2分の1(ただしその他資本剰余金の額が上限)を分配可能額から控除することとされた。また、個別貸借対照表には子会社・関連会社の財務状況の悪化が反映されないため、連結計算書類の作成が義務付けられている会社及びそのような取扱いを任意に選択した会社については、分配可能額から持分法投資損失を控除することとされた。いずれの取扱いも、保守主義の観点から、配当に一定の拘束をかけるものである(分配可能額の計算にあたっての特殊な取扱い計算規則第186条)。

## ②役員賞与

従来、役員賞与は通常は利益処分によって支給され、この利益処分は定時株主総会の決議事項となっていた。会社法のもとでは、利益処分または損失処理に関する議案というものがなくなり、剰余金の配当や準備金の増減や剰余金の処分など、それぞれ個別の議案として決議されることになる。また役員賞与は費用として処理されることになる。したがって、役員賞与についても支給の承認については単独の議案として、株主総会の決議で定められることになる(会社法第361条第1項)。なお、委員会設置会社においては従来どおり、報酬委員会で決定される。

役員賞与の会計処理については指摘しておかなければならない点がある。借方は人件費として処理することについては異論がでない。貸方は負債であるが開示の科目について様々な方法が考えられる。具体的には引当金・未払費用・未払金である。貸方の性質は一意に決まらず、決算処理で計上したあとで株主総会の議案として決定するため、決算上はあくまで見込み・見積りの世界である。株主にとっても重要な事項であるので注目度が高いが、今後実務の慣行が積み上がっていくことになるとと思われる。

## (4) 決算公告とその省略及びその他関連する事項

### ①決算公告

旧商法と同様に、会社法でも会社の規模、機関構成に関わらず決算公告の義務があると定めている(会社法第440条第1項)。ただし、損益計算書またはその要旨の公告が必要なのは大会社に限定されるとともに、EDINET等では有価証券報告書を継続的に開示している会社については、すでに計算書類の内容が開示されているため、重ねて決算公告を行うことは不要とされた(同第4項)。なお、株式会社の公告方法は、定款の絶対的記載事項から任意的記載事項に変更された。記載しなかった場合は官報に掲載する方法が公告方法となる。また施行規則第94条、第133条第3項、計算規則第161条第4項、第162条第4項では、株主総会参考書類、事業報告、個別注記表および連結計算書類に関するWEB開示制度が新たに盛りこまれた。計算規則第161条、第162条においては、定時株主総会に際して株主に提供する計算書類に関して、注記事項の一部省略等

の形式及び範囲等が規定され、計算規則第164条から第176条においては計算書類の公告(貸借対照表、損益計算書等の要旨に記載すべき科目)の内容等が規定されている。

## ②会計の原則と会計帳簿

旧商法では株式会社を含むすべての商人に対し、「商業帳簿の作成に関する規程の解釈については公正なる会計慣行を斟酌すべし」と規定されていた。これは現在も置かれているが、会社法は株式会社に対し新たな包括規定を設け、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定した(会社法第431条)。

株式会社は法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成する義務を負い、その会計帳簿閉鎖時から10年間、当該会計帳簿とその事業に関する重要な資料を保存しなければならないとされる(会社法第432条)。裁判所は当事者の申し立てにより、または職権で、訴訟当事者に対して、会計帳簿の全部または一部の提出を命ずることができるとされ(同第434条)、訴訟上の証拠として活用されることが予定されている。これは、旧商法の規定をそのまま会社法に移したものと捉えることができる。

## ③子会社による親会社株式取得と子会社の概念

旧商法では、子会社とは、株式会社に総株主・総社員の議決権の50%超を保有されている株式会社とされていた。親会社及び子会社については、旧商法では形式基準(議決権の過半数)が採られているが、「財務及び事業の方針の決定をしている場合」という実質的支配関係の有無による実質基準を用いることとなった。緊密な者や同意している者に関する規定、親会社及び子会社に法人格を有しない組合等も含める規定もされており、現行の財務諸表等規則第8条第3項及び第4項の規定とはほぼ同一の内容に改正されている。会社法ではこれに加え、親会社が経営を支配している法人も含まれることになった(会社法第2条第4項)。これにより、金融商品取引法上の子会社の範囲と一致することになる。会社法においても、原則として親会社株式を取得することができないが、以下の場合例外として取得が認められることになった。

- (a) 事業全部の譲受けにより譲り受ける場合
- (b) 合併により消滅する会社から承継する場合
- (c) 会社分割により承継する場合
- (d) 三角合併や三角株式交換を行う場合

なお、これらの場合には、子会社は、相当の時期に、その取得した親会社株式を処分<sup>\*10</sup>しなければならない。また特別目的会社に関して、子会社に該当しない場合の要件に関しても現行の財務諸表等規則第8条第7項の規定とはほぼ同一の内容が規定されている。旧商法では、相互保有株式について、総株主・総社員の議決権の4分の1超を保有されている株式会社・有限会社が保有する株式について議決権がないとされていたが、その範囲が少し広げられ、総株主・総社員の議決権の4分の1以上を保有されている株式会社と経営を実質的に支配されることが可能な関係にある法人が保有する株式について議決権がないとされた。自己株式、評価・換算差額等及び新株予約権に関する包括規定が新設(計算規則第47条、第85条、第86条)され<sup>\*11</sup>、純資産の部のそ

\*10 連結子会社における親会社株式の会計処理及び自己株式の取得に伴う会計処理等については、企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」(いずれも2005年12月27日に改正版が確定公表)に基づくことになる。

\*11 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」(いずれも2005年12月9日公表)及び企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」(いずれも2005年12月27日に改正版が確定公表)

れぞれの科目に関して、包括的な規定が置かれている。

旧商法施行規則では資産種類毎に評価基準を記載していたが、本規則では、原則は取得原価基準であることを明示し、強制評価減ないしは減損による処理、低価法並びに時価評価についても包括的に定めており、記載の仕方も大幅に変更されている(計算規則第5条における資産の評価規定の見直し)。

## (5) 組織再編

### ①概要

会社法第467条等に規定されている「事業の譲渡等」では、重要な一部の譲渡にあたらないうの場合には株主総会の承認が不要となるが、その際に基準となる総資産額ないし純資産額に関して、資本金・準備金等の合計から自己株式等を減じた額とする旨の規定がなされている(計算規則第134条から第138条)。

企業結合・事業分離の会計基準等に対し、「会社法の規定があるべき会計の妨げとなることを避けるべく、これに適合する取扱いが可能となる規定を用意する必要がある。」との理由から、それらに沿った内容で株主資本が算定される。その他、会社法で導入された取得請求権付株式、取得条項付株式、全部取得条項付種類株式、取得条項付新株予約権等のみならず公募増資、新株予約権の行使、単元未満株式売渡請求等の従来からあるものに関する規定がなされている<sup>\*12</sup>(企業結合・事業分離の会計基準に沿った株主資本の算定規定、計算規則第58条から第69条)。

計算規則第1条において、会社法の規定における組織再編行為に関する省令委任事項を定めている旨を規定し、計算規則第2条において用語の定義をしている。定義の内容は会計基準等の定義とはほぼ同様である。なお、会社法で新設された持分会社(合名会社、合資会社、合同会社)に関する規定及び株式会社ないし持分会社間での組織変更に関する会社法規定に関連する規則も含まれている<sup>\*13</sup>。

### ②組織再編行為に係る会社の計算規定

計算規則第二章、第三章において計算に関する規定が置かれている。会計基準に関連する組織再編行為は、「吸収合併」(第58条から第62条)、「吸収分割」(第63条から第67条)、「株式交換」(第68条、第69条)、「新設合併」(第21条から第23条)、「新設分割」(第24条から第26条)、「株式移転」(第27条、第28条)並びに「事業の譲渡及び譲受け」(第29条)であり、その他に「持分会社の特則」(第70条)及び「組織変更」(第56条、第57条)についても規定されている。規定の仕方は各再編行為に共通しており、独立した節を分けて「のれん」の計上の可否及び合併存続会社等において計上される資本金他の「純資産」の算定に関する計算の規定がされている。

また、用語の解釈及び規定の適用に際しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計慣行を斟酌しなければならないことが明示されている。この規定は、企業再編に関する会計基準等における処理方法の区分に従い、「取得」、「持分の結合」及び「共通支配下の取引」

\*12 関連する企業会計基準及び適用指針

①企業結合に係る会計基準(企業会計審議会2003年10月31日)

②事業分離等に関する会計基準(企業会計基準第7号2005年12月27日)(企業会計基準委員会)

③企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針(企業会計基準適用指針第10号2005年12月27日)(企業会計基準委員会)

\*13 関連する会社法の規定(存続会社が株式会社の場合のみ記載した。)

①合併(吸収合併:第748条~第750条、新設合併:第753条~第754条他)

②会社分割(吸収分割:第757条~第759条、新設分割:第762条~第764条他)

③株式交換(第767条~第769条他)

④株式移転(第772条~第774条他)

の区分に応じて、パーチェス法・プーリング法その他の適当な方法により資本金等の計上を行なう<sup>\*14</sup>こととされた。

再編対象財産を時価で測定する場合、対象純資産額が対価簿価未満あるいは以上である場合等には資産又は負債として「のれん」の計上が認められる（計算規則第11条他）。一方、再編対象財産に帳簿価額を付すべき場合等には一定の例外を除いて「のれん」の計上が禁止される（計算規則第7条他）。規定の文言上は上記のような区分をしているが、実質的な内容は会計基準等に従い「取得」、「持分の結合」及び「共通支配下の取引」のいずれに該当するかを判断することになる。具体的に「のれん」は無形固定資産に属するものとされ、「負ののれん」は固定負債に属するものとされた（計算規則第106条第3項第3号、第107条第2項第2号）。企業再編後の存続会社等において、資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金、その他利益剰余金の増加額ないしは引継額の算定方法を如何にすべきかに関して再編行為ごとに規定がされている（計算規則第二編第三章）。これも規定の適用に際しては、実質的な内容は会計基準等に従い「取得」、「持分の結合」及び「共通支配下の取引」のいずれに該当するかを判断することになる。

### 3 内部統制

#### (1) 内部統制システム構築に関する決定・開示

法令遵守の確保については、会社法では、委員会設置会社だけではなく、大会社についても、取締役の職務執行が法令・定款に適合することを確保するための体制構築と会社の業務の適正性を確保するための体制構築に関する基本方針いわゆる内部統制の構築が定められた（会社法第348条第3項第4号、第4項、第362条第4項第6号）。旧商法においては内部統制システムの構築に関する決定は委員会設置会社に限り義務付けられていたが、今回、大会社についても拡大された。その根本的な内容は次のようになる。

(a) 内部統制システムの構築の基本方針について、取締役会が設置された株式会社においては取締役の専決事項とすること、決議の概要を事業報告の記載事項とすることが義務付けられている。

(b) 大会社については、内部統制システムの構築の基本方針の決定を義務付けること

株式会社の業務の適正を確保する体制に関する法務省令案は会社法施行規則第四章機関に吸収されている（施行規則第98条、第100条、第112条）。ここでは、会社法の規定により委任された株式会社の業務の適正を確保する体制の整備に関する下記の事項等について、必要な事項を定めるものである。

(a) 体制の整備に際しての取締役の責務

(b) 各会社において決議等の対象となる体制の内容

(c) 事業報告における開示

(d) 業務の適正を確保するための体制に関する監査役等による監査

本規則については、自由民主党企業統治に関する委員会においても、「実効性ある内部統制システム等に関する提言」として次の提言「内部統制システム等の構築及び開示の重要性を踏まえ、各企業が会社法に基づき内部統制システム構築の基本方針を決議した場合には、その概要について、会社法上の事業報告において適切に開示すべきことになる。」がなされている。株主会社の業務

\*14 \*12、\*13参照のこと

の適正を確保する体制(施行規則第100条)について、取締役の職務の執行に係る情報の保存・管理に関する体制、損失の危機管理に関する規定等の体制など、内部統制に関する事項を定めるとともに、事業報告に記載することを求めている(施行規則第118条)。内部統制システムの整備に関する決定または決議を行った場合には、その決定または決議の内容を事業報告に記載することが求められる(施行規則第118条2号)監査役はこの記載された内容に監査を行うことになる。

## 4 会社法における監査実務

### (1) 会計監査人の役割と責任

会計監査人の設置について公開会社であるか否かを問わず、大会社は会計監査人を置かなければならない(会社法第327条第5項、第328条)。また、大会社以外の株式会社も、その規模の大小を問わず、定款の定めにより、会計監査人を置くことができる(会社法第326条第2項)。ただし、会計監査人を選任する場合には、委員会設置会社を除き、監査役または監査役会を置かなければならない(会社法第327条第3項)。よって連結計算書類作成会社の完全子会社であっても大会社にあたる限り、会計監査人の設置<sup>\*15</sup>が必要となる。

会計監査人の報酬については、会計監査人の報酬等を定める場合には、監査役(監査役が2人以上の場合には、その過半数)の同意を得なければならない(会社法第399条第1項)。監査役会設置会社の場合は監査役会、委員会設置会社では監査委員会の同意が必要である(同399条第2項第3項)。

会計監査人を設置した会社は、会計監査人を設置した旨およびその会計監査人の氏名または名称を登記<sup>\*16</sup>しなければならない(会社法第911条第3項第19号)。

会計監査人による不適正意見等があった場合の決算公告については、会計監査人が不適正意見を述べた場合または監査のために必要な調査をすることができなかった旨を述べた場合には、その旨を決算広告等において明示しなければならないものと計算規則176条に定められている(会社法第440条第1項)。

会計監査人の欠格事由を緩和し、公認会計士法に基づき監査を行うことができない場合以外には、「会社の子会社若しくはその取締役、会計参与、監査役若しくは執行役から公認会計士若しくは監査法人の業務以外の業務により継続的な報酬を受けている者またはその配偶者」及び「監査法人でその社員の半数以上が前者に該当するものであるものの場合」にのみ、会計監査人となることができないものとされた(会社法第337条第3項)。

旧商法では、監査法人の社員のうちに業務停止処分を受け、その停止の期間を経過しない者がいる場合は、その監査法人は会計監査人となることができないものとされていたが、この欠格事由は、多数の公認会計士の社員が存在する大規模な監査法人において酷であると考えられたため、削除された。

会計監査人の会社に対する責任は、株主代表訴訟の対象とされた(会社法第847条第1項)。また、社外取締役と同様の責任の一部免除または事前の責任限定が認められる(同第425条から427条)。

\*15 日本公認会計士政治連盟 せいれんニュース第331号2004年3月31日

\*16 施行日から6ヶ月以内に登記が必要となるもの～委員会等設置会社以外の大会社～

- ・監査役会設置会社である旨
- ・監査役のうち社外監査役であるものについて社外監査役である旨
- ・会計監査人設置会社である旨
- ・会計監査人の氏名または名称

## (2) 会計監査人監査の実務

会計監査人設置会社における監査の全体の流れは旧制度とほぼ同じであるといえるが、監査役の会計監査における役割は、会計監査人の職務執行の監査という点に重点が置かれる。会計監査人設置会社の監査役の監査報告の内容もこの考え方が反映される(会計監査人と監査役の監査権限、計算規則第155条)。

会計監査人は事業報告の監査を行なわない<sup>\*17</sup>(会社法第436条第2項)ため事業報告の監査主体は監査役(会)に移ることになる。ここでは先の内部統制システムについての決議事項の状況も開示されることから、監査役がどのように監査を実施しているのか外部の利害関係者から見て問題になる点である。

会計監査人の監査報告(計算規則第154条関係)については<sup>\*18</sup>以下のようになっている。

- ①監査の方法・内容
- ②計算関係書類の適正性に関する意見
- ③適正性の意見を表明しない場合にはその旨およびその理由
- ④追記情報 継続企業の前提に関する事項が追加
- ⑤監査報告書作成日

会社法第396条第1項の書類に対し同第398条第1項で上記に規定する書類が法定又は定款に適合するかどうかについて意見表明することになる。しかし従来商法のもとでは、監査意見として適法性の表明であったが、今回会社法においては金融商品取引法と同様に適正性の意見表明<sup>\*19</sup>がなされることに変わっている。この適法性から適正性への変化に対する理論的な解明はなされていない。

取締役会は計算書類等(会社法第436条第3項)を承認することもしないこともできる。承認する場合は会社法第439条を受け定時株主総会で承認が必要(同第438条第2項)となる。承認しない場合は公告時に会計監査報告に不適正意見がある旨の記載が必要になる(会計監査人の監査報告における不適正意見、計算規則第176条第3項)。

会計監査報告の通知期限(計算規則第158条)は次に掲げる日のいずれか遅い日(計算書類の全部を受領した日から4週間を経過勘定した日・計算書類の附属明細書を受領した日から1週間・特定取締役・特定監査役及び会計監査人の間で合意により定めた日がある場合はその日)となる。現在の決算開示の早期化により、実務的には、計算書類・附属明細書は同一日付・同一の監査報告でなされている。そこでは通知期限が経過しても計算書類が会計監査を受けたとみなされることを防止するためや通知期限を延長することを目的とする。旧商法の大会社または委員会設置会社と同じ監査期間が必要になる。また通知期限を短縮することはできない。決算開示について取引所において連単同時が主流となっているため、監査報告を個別の計算書類と同一日にするか別の後日にするか分かれるところである。これは企業の開示能力と監査体制次第といえる。

連結計算書類の場合は、連結計算書類の全部を受領した日から4週間または特定取締役・特定監査役・会計監査人で合意した日であるが、合意により4週間を経過しなくとも、会計監査報告の通知期限を早くすることができる。

会計監査人の不適正意見があった場合、株主に会計監査報告が提供される際にその旨が開示される。(会社法第437条、計算規則第161条第1項第3号ロ)

過年度の計算書類に表示すべき事項としての遡及的な変更を前提とした規定が設けられている。

\*17 日本公認会計士協会 法規委員会報告研究報告第5号 平成18年6月14日

\*18 日本公認会計士協会 法規委員会報告研究報告第5号 平成18年6月14日

\*19 日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第75号 平成18年11月10日

当期の決算手続きの問題であり過去の確定手続きとは無関係のものとする。また株主に提供される計算書類は原則として単年度であるが、過年度の計算書類に関する情報(過年度事項の遡及修正として当事業年度より前の事業年度の貸借対照表・損益計算書・株主資本等変動計算書に表示していないもの)(会社法第436条、計算規則第154条第3項、計算規則第161条第3項)もあわせて提供できるものとした。例えば会計方針の変更その他正当な理由により、当事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告したものと異なるものに修正される場合である。

実務的には、どのように修正するかが極めて重要な問題となる。原則的には期首の剰余金に金額を修正することにすべきと考えるが、過年度の財務諸表まで改めて修正する場合も考えられる。この場合に、当年度の監査報告書において過年度分について当事業年度の計算書類が修正前の過年度事項を前提として作成されている場合には、当該修正事項についても監査を実施することが求められている。どのように取り扱うか議論が分かれるところである。

## 5 おわりに

上記のように、平成19年3月期の会社法に基づく財務諸表や監査報告は、従来に比べて多くの改正点があるため処理の正確性はもちろんのこと、迅速性も要求され、さらに金融商品取引法の施行も控えており、実務担当者にとっては苦難の道が予想される。しかしながらより透明性・信頼性を高め効率性を具現していくためには、避けて通れない問題であり関係各位の努力が実務的に積みあがっていくものと考えられる。

### 参考文献

- 1) 新会社法対応 財務諸表の読み方・見方 古田清和著 商事法務 2006年4月
- 2) 会社法入門 神田秀樹著 岩波新書 2006年5月
- 3) JICPAジャーナル 2006年8月号